



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/04/2018

Αριθμ. Αποφ.: 800

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία -2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και του με αριθμ. πρωτ. -2018, συμπληρωματικού υπομνήματος της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ. 54626 και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμ. -2017 (ΤΑΧΙΣ α/α -2017) πράξης

επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου και κάθε άλλης συναφούς πράξης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Την από 12-02-2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής και του με αριθμ. πρωτ. -2018, συμπληρωματικού υπομνήματος της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αριθμ -2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας υπό πτώχευση εταιρίας, πρόστιμο ύψους 353.021,72 €, καθότι έλαβε 131 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 882.554,30 €

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια επανελέγχου, δυνάμει της με αριθ. -2016 εντολής επανελέγχου καθότι προέκυψαν νέα στοιχεία για την υπό κρίση χρήση, η οποία είχε περαιωθεί αρχικά με τακτικό έλεγχο από το Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Π.Ε.Κ.) Θεσσαλονίκης και την αποδοχή του με αριθμ. /2008 φύλλο ελέγχου εισοδήματος χρήσης 2006. Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και συγκεκριμένα:

- Του με αριθμ. πρωτ. -2013 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Αττικής μετά του από 19-3-2013 συνημμένου δελτίου πληροφοριών για τον εκδότη εικονικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ

- Του με αριθμ. πρωτ. /..... -2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. το από -2013 έγγραφο της Α' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων Τμήματος Δράσης 5ου του ΣΔΟΕ Αττικής μετά των συνημμένων σε αυτό περισσότερων δελτίων πληροφοριών και λοιπών πληροφοριακών – ενημερωτικών εγγράφων, σε σχέση με τον εκδότη εικονικών «.....». **ΑΦΜ.**, καθώς και η από 15-7-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του 5^{ου} τμήματος Δράσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

-Του με αριθμ. πρωτ. -**2016** εγγράφου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου μετά της συνημμένης πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου για τον εκδότη εικονικών «.....». **ΑΦΜ.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα προσβαλλόμενης πράξης λόγω προηγούμενης κήρυξης πτώχευσης.
2. Μη νόμιμος επανέλεγχος οριστικώς περαιωθείσας χρήσης, ελλείπει «νέων, συμπληρωματικών στοιχείων». Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 ν.2238/1994.
3. Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την επίδικη χρήση 2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.
4. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών – Έλλειψη αιτιολογίας & παραβίαση των διατάξεων του αρθρ. 28 παρ. 2 και 64 ΚΦΔ – Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης, έλλειψη απόδειξης & αοριστία – Όλως επικουρικώς, η συνδρομή της «καλής πίστης» στο πρόσωπο της εταιρίας.
5. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης ως προς τον υπολογισμό των προστίμων Κ.Β.Σ.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω προηγούμενης κήρυξης πτώχευσης σημειώνουμε τα εξής :

Επειδή, ο Πτωχευτικός Κώδικας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του **ν. 3588/2007** (Α' 153/10.7.2007), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζει **στο άρθρο 1** [Σκοπός της πτώχευσης] ότι : «Η πτώχευση αποσκοπεί στη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών του οφειλέτη με τη ρευστοποίηση της περιουσίας του ή με άλλο τρόπο που προβλέπεται από σχέδιο αναδιοργάνωσης και ιδίως με τη διατήρηση της επιχείρησής του», **στο άρθρο 25** [Αναστολή των ατομικών καταδιώξεων] ότι «1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26 [που περιέχει ρυθμίσεις για τους ενέγγυους πιστωτές], από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας. 2. Πράξεις κατά παράβαση της κατά την παράγραφο 1 αναστολής είναι απολύτως άκυρες»,

Επειδή, σύμφωνα με την πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (σχετ. οι **ΣΤΕ 2311/2017 και 2986/2017**), έχει κριθεί, ότι σύμφωνα «με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες, ως οργανωμένο και αυτοτελές σύστημα κανόνων δικαίου, ρυθμίζουν κατά τρόπο αυστηρό, λεπτομερειακό και εξαντλητικό τον τρόπο αντίδρασης της έννομης τάξης στο (νομικό) γεγονός της οικονομικής πτώσης του οφειλέτη, εν όψει όχι μόνο της σημασίας του για την οικονομία αλλά και των πολλαπλών εμπλεκομένων συμφερόντων, η προάσπιση του συλλογικού συμφέροντος των πτωχευτικών πιστωτών αναδεικνύεται από τον νόμο σε κεντρικής σημασίας στόχο του πτωχευτικού δικαίου, αυτόν δε, μεταξύ άλλων, υπηρετεί και η αρχή της στέρησης του δικαιώματος άσκησης ατομικής δίωξης κατά του οφειλέτη, που αφορά (πλην των ανωτέρω εξαιρέσεων) όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές και, επομένως, και το Δημόσιο (ΣΤΕ 1101/2017 7μ.). Η τελευταία αυτή «γενικής φύσεως αρχή», η οποία, όπως αποτυπώνεται στη διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα, «αφορά τόσο την άσκηση αγωγών, τη συνέχιση δικών, όσο και την εκτέλεση σε περιουσιακά στοιχεία του οφειλέτη» (βλ. έκθεση ειδικής επιτροπής για τη σύνταξη του Πτωχευτικού Κώδικα), αποκλείει την έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσης ή την εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, πράξεων δηλαδή που αντιστρατεύονται ευθέως τη συλλογικότητα της δράσης που χαρακτηρίζει την πτώχευση και οδηγούν εξ ορισμού σε παρεμπόδιση του έργου και των αρμοδιοτήτων των οργάνων της πτωχευτικής διαδικασίας (όπως τα προβλεπόμενα στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 2523/1997 μέτρα, ΣΕ 1101/2017 7μ.). Δεν αποκλείει, ωστόσο, η ανωτέρω αρχή και η αποτυπώνουσα αυτήν διάταξη του προαναφερθέντος άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα την έκδοση μετά την κήρυξη της πτώχευσης και κατά τη διάρκεια της πτωχευτικής διαδικασίας πράξεων της φορολογικής αρχής, με τις οποίες επιβάλλονται σε βάρος του οφειλέτη φόροι πάσης φύσεως ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε περίοδο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, κατά την οποία η επιχείρηση του οφειλέτη λειτουργούσε και στην οποία ανατρέχουν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν τη σχετική υποχρέωση, ώστε να μετάσχει το Δημόσιο στην πτωχευτική διαδικασία, που καταλείπεται πλέον ως μοναδική οδός για την ικανοποίησή του για τις απαιτήσεις αυτές, που περιλαμβάνονται στα χρέη της πτωχεύσεως. Διαφορετική ερμηνεία της ανωτέρω διατάξεως του Πτωχευτικού Κώδικα θα οδηγούσε, σε περίπτωση μη έκδοσης σχετικής πράξης μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης, σε αποκλεισμό του Δημοσίου ως πτωχευτικού πιστωτή για τις προαναφερόμενες αξιώσεις. Πράγματι, σε αντίθεση με τους λοιπούς πτωχευτικούς πιστωτές, οι οποίοι ναι μεν αποκλείονται από την άσκηση των αγωγών, πλην μπορούν να αναγγείλουν τις απαιτήσεις τους οι οποίες και επαληθεύονται από τον σύνδικο και τον εισηγητή κατά την πτωχευτική διαδικασία, οι προαναφερθείσες απαιτήσεις του Δημοσίου από φόρους ή κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που αναγγέλλονται δεν υπόκεινται σε επαλήθευση, παρά γίνονται υποχρεωτικά δεκτές από τον σύνδικο, αν δεν αμφισβητηθούν με ανακοπή (πρβλ. ΣΤΕ 3405/2015, 458/1996 7μ.). Η ρύθμιση αυτή υπαγορεύεται από τη φύση των εν λόγω απαιτήσεων, η βεβαίωση των οποίων αποτελεί αρμοδιότητα των κρατικών αρχών (πρβλ. ΣΤΕ 1972/2012 Ολ., 3342/2013 Ολ.). Και ναι μεν η αναφορά στον νόμιμο τίτλο δεν

συμπεριλαμβάνεται στα στοιχεία που απαιτούνται για την πληρότητα της αναγγελίας και του πίνακα του άρθρου 62 παρ. 1 ΚΕΔΕ (ΣτΕ 3405/2015), ωστόσο για τη σαφή και επαρκή τεκμηρίωση των απαιτήσεων του Δημοσίου που αναγγέλλονται πρέπει να περιέχεται στην αναγγελία, μεταξύ άλλων, το είδος, το ποσό των χρεών και το οικονομικό έτος στο οποίο ανήκουν (πρβλ. ΣτΕ 3405/2015, 458/1996 7μ.). Σε περίπτωση, λοιπόν, που μέχρι την κήρυξη της πτώχευσης δεν έχουν εκδοθεί οι ανωτέρω πράξεις - νόμιμοι τίτλοι δυνάμει των οποίων, και τηρουμένων και των λοιπών κατά τον νόμο προϋποθέσεων, αναγγέλλεται το Δημόσιο, αποκλείεται η ικανοποίηση των πτωχευτικών απαιτήσεών του, η μετάθεση της οποίας, σε χρόνο κατά τον οποίο θα περατωθεί η πτώχευση, ενέχει τον κίνδυνο της εν τω μεταξύ συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρων και κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας ελλείψει προβλέψεως περί αναστολής ή διακοπής αυτής συνεπεία της κηρύξεως του οφειλέτη σε πτώχευση (πρβλ. ΑΠ 1823/1984 ΝοΒ 1985.1137). Εξάλλου, ο σύνδικος, στον οποίο παραδίδονται τα εμπορικά βιβλία και στοιχεία του πτωχού (βλ. άρθρα 11 παρ. 4, 20 παρ. 2, 76 Πτωχευτικού Κώδικα) μπορεί να αμφισβητήσει λυσιτελώς, κατά τις κατά τον νόμο προβλεπόμενες διαδικασίες, τις ως άνω πράξεις (πρβλ. ΣτΕ 1375-1376/2013 Ολ. κ.ά.). Η άποψη αυτή ενισχύεται και από προβλέψεις κειμένων διατάξεων, όπως εκείνων των άρθρων 61 παρ. 3 περ. α, 68 παρ. 1 περ. γ, 69 εδ. δ του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) [που εφαρμόζονται και για τις πράξεις προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (54 παρ. 1 ν. 1642/1986, Α' 125)], οι οποίες, σε περίπτωση βεβαίωσης εν ευρεία εννοία φόρου εισοδήματος ή φόρου προστιθέμενης αξίας μετά την κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης (ΣτΕ 191/2013, 25/2015), προβλέπουν έκδοση καταλογιστικών πράξεων στο όνομα του πτωχού και κοινοποίηση αυτών στον σύνδικο και στον πτωχό. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη της Παρέδρου Κ. Λαζαράκη, σε περίπτωση επιβολής, μετά την κήρυξη της πτώχευσης, προστίμου ως κύρωσης για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η εξ αυτής απορρέουσα ενοχή συνιστά μεταπτωχευτική απαίτηση, δεδομένου ότι γεννιέται με την έκδοση της σχετικής (διαπλαστικού χαρακτήρα) καταλογιστικής διοικητικής πράξης (πρβλ. ΣτΕ 2021/2010). Ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα που επιτάσσει την αναστολή των ατομικών καταδιωκτικών μέτρων προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεων ενώ δεν καταλαμβάνει εκείνα που τείνουν στην ικανοποίηση μεταπτωχευτικών απαιτήσεων. Συνεπώς, η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης δεν απαγορεύεται από τη διάταξη του άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα.»

Επειδή στο ως άνω σκεπτικό βασίστηκε και η **ΠΟΛ. 1030/15-02-2018**, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις αναφορικά με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων φόρων ή προστίμων σε βάρος πτωχών για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις της ως άνω εγκυκλίου, «εφόσον κατά τη διενέργεια ελέγχων σε φορολογούμενους, οι οποίοι έχουν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, διαπιστώνεται η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση ποσών φόρων ή

οιεσδήποτε παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας που ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, οι εκάστοτε προβλεπόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων εκδίδονται επ' ονόματι του υπόχρεου οφειλέτη (πτωχός) και κοινοποιούνται τόσο στον υπόχρεο οφειλέτη (πτωχός) όσο και στον σύνδικο πτώχευσης, κατά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 37 και 62 του ΚΦΔ και 17 του ΠτΚ..»

Επειδή σύμφωνα με την αριθμ. /2017 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 1/11/2016 και με την ίδια ως άνω απόφαση ορίστηκε ως σύνδικος πτώχευσης η Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση 2006, κατόπιν διαπίστωσης της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως αναλυτικά αναγράφονται στην από 16/11/2017 συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη ανάγεται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης, ορθά και νόμιμα η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό περί μη νόμιμου επανέλεγχου οριστικώς περαιωθείσας χρήσης, ελλείψει «νέων-συμπληρωματικών στοιχείων» και περί παραγραφής της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για την επίδικη χρήση 2006

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 84, παρ. 1, του ν. 2238 / 1994, ορίζεται ότι « η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας», ενώ σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια

αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά **την πάροδο δεκαετίας**, εφ' όσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ... **β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στον Ν. 2238 / 1994, άρθρο 68, παρ. 2, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68, παρ. 2, του ν. 2238 / 1994, ρητά ορίσθηκε ότι: « φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν **α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών – Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου.»**

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα

να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου «στοιχεία» ήταν στη διάθεση των Φορολογικών Αρχών ήδη κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ή της αρχικής πράξεως. Επομένως είναι μη νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή πράξης, βάσει των επίμαχων στοιχείων, δεδομένου ότι ήταν στη διάθεση ή θα μπορούσαν να είναι στη διάθεση του (αρχικού) φορολογικού ελέγχου. Κατά ακολουθία η υπόθεση έχει περαιωθεί οριστικώς και δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση που περαιώθηκε (2006). Επιπλέον επικαλείται ακυρότητα των πληροφοριακών δελτίων – νέων συμπληρωματικών στοιχείων και συγκεκριμένα :

α) του με αρ.πρωτ. -2016 εγγράφου) για τον εκδότη εικονικών «.....», καθότι :

- δεν αναφέρει την ημερομηνία διενέργειας του ελέγχου

- δεν υπογράφεται από τους ελεγκτές ούτε από τον Συντονιστή – Επόπτη

-δεν αναφέρει τον κωδικό παράβασης στην οποία υπέπεσε η ελεγχόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....», σε αντίθεση με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1097/2009,

β) του με αριθ.πρωτ. -2013 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Αττικής για τον εκδότη εικονικών «.....» καθότι :

- δεν αναγράφει ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ούτε υπογράφεται από τους ελεγκτές και τον επόπτη, κατά παράβαση της παρ. 2 στ. ι' άρθρ. 21 ΠΔ 16/1989 (Κανονισμός λειτουργίας Δ.Ο.Υ & Τοπικών Γραφείων – Καθήκοντα Υπαλλήλων) που ορίζει τα στοιχεία αυτά ως ελάχιστο περιεχόμενο της έκθεσης,

- δεν αναγράφει το ονοματεπώνυμο και το βαθμό των ελεγκτών και του επόπτη, κατά παράβαση όσων ορίζονται στην παρ. 2 στ. δ' άρθρ. 21 ΠΔ 16/1989 που ορίζει τα στοιχεία αυτά ως ελάχιστο περιεχόμενο της έκθεσης,

- δεν έχει θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση της παρ. 5 άρθρ. 4 ΠΔ 16/1989 που καθορίζει την υποχρέωση αυτή μεταξύ των καθηκόντων του Προϊσταμένου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της συγκεκριμένης χρήσης, λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων σημειώνεται ότι κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις καταγραφείσες διαπιστώσεις ελέγχου, δεν υπήρχαν υφιστάμενες πληροφορίες ή έγγραφα από άλλες υπηρεσίες και φορείς σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ενόψει των ανωτέρω, και επειδή τα στοιχεία, ήτοι : α) το με αριθμ. πρωτ. **-2013** έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αττικής για τον εκδότη εικονικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ, β) το με αριθμ. πρωτ. **2013** έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, για τον εκδότη εικονικών «.....» με ΑΦΜ. και γ) το με αριθμ. **-2016** έγγραφο του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου για τον εκδότη εικονικών «.....» με ΑΦΜ, μετά των συνημμένων πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου, περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (εν προκειμένω,), μετά τον αρχικό έλεγχο και πάντως μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής παραγραφής, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, περί δεκαετούς παραγραφής. Συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των ως άνω πληροφοριακών στοιχείων επισημαίνουμε ότι ο προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι η σύσταση και λειτουργία του εν λόγω Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου δεν διέπεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1097/2009, η οποία αναφέρεται και ρυθμίζει την λειτουργία των Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου που έχουν συσταθεί με την ΠΟΛ.1074/10-06-2009 και έχουν ως έργο τους την διενέργεια προληπτικού ελέγχου εφαρμογής φορολογικών διατάξεων. Οι εν λόγω εγκύκλιοι ΠΟΛ. εκδόθηκαν προκειμένου να ρυθμίζουν τη λειτουργία διακεκριμένα και μόνον των συγκεκριμένων Ειδικών Συνεργείων Ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου συγκροτήθηκε κατόπιν της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΔΕΛΑ1180675 ΕΞ2013/25-11-2013 με σκοπό τον έλεγχο επιχειρήσεων με μεγάλη φοροδιαφυγή, επομένως δεν ακολουθεί και δεν δεσμεύεται από τις διατάξεις των προαναφερομένων εγκυκλίων ΠΟΛ., αλλά διέπεται από τις διατάξεις του ν.1914/1990 άρθρο 39. Επιπλέον επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου δεν αποτελούν «έκθεση ελέγχου» με την έννοια που ορίζεται εκ του άρθρου 21 του Π.Δ.16/1989 , η οποία όπως

προκύπτει και από τις διατάξεις της (άρθρο 4), έχει ως αποτέλεσμα την κίνηση της φορολογικής διαδικασίας με την έκδοση φύλλων ελέγχου ,πράξεων και αποφάσεων. Η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου αποτελεί πληροφοριακό δελτίο, το οποίο διαβιβάζεται στη αρμόδια Φορολογική Υπηρεσία προκειμένου αυτή να προβεί στην αξιοποίηση του με τη διενέργεια ελέγχου ή επανελέγχου αναλόγως. Επομένως δεν ακολουθεί τον τύπο και περιεχόμενο της Έκθεσης όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του εν λόγω Π.Δ/τος .

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης και μη νόμιμης κρίσης της εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών, έλλειψης αιτιολογίας και ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους απόδειξης και περί συνδρομής «καλής πίστης» στο πρόσωπο της εταιρίας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.*»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το αντικειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 116/2013 αρκεί, κατ'αρχήν ο έλεγχος να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών

υποχρεώσεων των εκδοτών ως στοιχείο, που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να προβεί σε έλεγχο στην ως άνω εταιρεία. Για τον λόγο αυτό, προσθέτει, η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πάσχει από ακυρότητα, αφού περιέχει υποθετικούς συλλογισμούς, ενώ δεν προκύπτει αναμφιβόλως και σαφώς η πραγματοποίηση από αυτήν, των επίδικων παραβάσεων.

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι εκδότες (.....) ήταν κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, υπό την έννοια ότι διέθεταν ΑΦΜ, είχαν θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, πλην όμως, από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές, δεδομένου ότι δε διέθεταν επαγγελματική έδρα, εξοπλισμό, εμπορεύματα και την εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να παρέχουν τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισαν ποτέ τα βιβλία και στοιχεία τους προς έλεγχο.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι οι εκδότες δεν ήταν σε θέση να εκτελέσουν τις ανωτέρω συναλλαγές με αποτέλεσμα τα εκδοθέντα από αυτούς στοιχεία κατά την ένδικη χρήση 2006, να είναι εικονικά, το γεγονός δε της εικονικότητας αποδείχθηκε προσηκόντως από τη φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και τα μνημονευόμενα σε αυτές στοιχεία. Επομένως, ο αντίθετος προβαλλόμενος ισχυρισμός περί συναγωγής τεκμηρίου εικονικότητας βάσει ενδείξεων, λόγω και των φορολογικών ατασθαλιών των εκδοτών και, συνακολούθως, περί ελλιπούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Ομοίως, ως αβάσιμα πρέπει να απορριφθούν όσα η προσφεύγουσα προβάλλει, περί του ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δίχως η φορολογική αρχή να διενεργήσει προηγουμένως έλεγχο στη εταιρεία, καθώς, εκ μόνου του γεγονότος της αδυναμίας πραγματοποίησης της συναλλαγής, εκ μέρους των εκδοτών, εν τοις πράγμασι προκύπτει ότι και οι καλυπτόμενες από τα ένδικα τιμολόγια συναλλαγές είναι εικονικές, και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Επιπλέον η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, αφενός, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού ότι τελούσε σε καλή πίστη, και αφετέρου, η ευθύνη και η συμμετοχή της στην λήψη και αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται από τα εξής στοιχεία:

1. Το ύψος της αξίας των συναλλαγών όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.

2. Οι επαναλαμβανόμενες πράξεις προϋποθέτουν κατά τεκμήριο άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και επομένως έπρεπε να γνωρίζει η ελεγχόμενη για την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε.

3. Η αξία των φορολογικών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και της λήπτριας των στοιχείων, ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη στοιχειοθέτησης της παράβασης και συνδρομής καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ’ αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)»

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, στην χρήση 2006, έλαβε εκατόν τριάντα ένα (131) εικονικά, ως προς τις συναλλαγές φορολογικά στοιχεία, από τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ, «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ., συνολικής καθαρής αξίας 882.554,30 €, τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της, επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ.β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013.

Από το πρίσμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 υποπερ. ββ του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 66 παρ. 32 ν. 4174/2013), το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα δε, με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 α ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Στην συγκεκριμένη όμως περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται

βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της πτωχεύσασας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

Υπ'αρ. /16-11-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006

Πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας της αξίας των στοιχείων ύψους 882.554,30 €	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
	353.021,72	353.021,72

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.